



**متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي  
(دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية)**

د. خديجة علي معيوف<sup>1\*</sup>، د. عائشة سالم الشكري<sup>2</sup>، د. أمال سعد الشخي<sup>3</sup>  
قسم المحاسبة، كلية الاقتصاد، جامعة بنغازي، ليبيا<sup>1,2,3</sup>

**Requirements for Applying the Accrual Basis in the Libyan  
Governmental Accounting System  
An Analytical Theoretical Study of some International )  
(Experiences**

Khadiga Ali Mayouf<sup>1\*</sup>, Aisha Salem Elshukri<sup>2</sup>, Amal Saad Elshaikhi<sup>3</sup>  
<sup>1,2,3</sup> Department of Accounting, Faculty of Economics, University of Benghazi, Libya

\*Corresponding author

khadiga.alghamq@uob.edu.ly

\*المؤلف المراسل

تاريخ النشر: 2023-07-23

تاريخ القبول: 2023-07-17

تاريخ الاستلام: 2023-06-06

**المخلص**

تهدف الدراسة إلى تحديد متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي بالاعتماد على تجارب بعض الدول. ولتحقيق هذا الهدف اعتمدت الدراسة على أسلوب المنهج الوصفي التحليلي بالاطلاع على الأدبيات والدراسات السابقة، واستعراض وتحليل بعض التجارب الدولية لاستخلاص الدروس المستفادة وتحديد متطلبات التطبيق. توصلت الدراسة إلى تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي والمتمثلة في التغييرات الإدارية والمحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية والتشريعية والهيئات المهنية والأكاديمية، الرغبة في التغيير، نشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع، تدريب الكوادر البشرية، إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق، كما توصلت الدراسة إلى أن تطبيق أساس الاستحقاق يحقق كفاءة القطاع الحكومي، الإفصاح الكامل، يعزز الشفافية والمساءلة والمقارنة، يحقق تقييم الأداء، ويحد من الفساد الإداري والمالي. أوصت الدراسة بتطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي ليواكب المستجدات الدولية الحديثة وذلك بتطبيق أساس الاستحقاق والاستفادة من مميزاته وفوائده، كما أوصت الدراسة في حال ما قررت الحكومة الليبية تطبيق أساس الاستحقاق وضع خطة زمنية للتطبيق تتضمن: تحديد الأهداف، تشكيل فريق مسؤول عن إتمام عملية التطبيق، تقييم النظام القائم، تقدير تكلفة عملية التطبيق، وإعداد برنامج تدريب شامل.

**الكلمات المفتاحية:** أساس الاستحقاق، القطاع الحكومي الليبي، التجارب الدولية.

**Abstract**

The study aims to determine the requirements for applying the accrual basis in the Libyan Government Accounting System, based on the experiences of some countries. To achieve this aim, the study relied on the analytical descriptive method by reviewing the literature and previous studies, reviewing and analyzing some international experiences to extract lessons

learned and determining application requirements. The study reached to determine the requirements necessary to implement the accrual basis in the Libyan Government Sector, which are represented in administrative and accounting changes, support for executive and legislative Authority, professional and academic organizations, willingness for change, dissemination of a culture of accrual basis among groups of society, training of human cadres, admission of information technology systems, and cost determination. The application of the accrual basis, the study also concluded that the application of the accrual basis achieves the efficiency of the government sector, full disclosure, enhances transparency, accountability and comparison, achieves performance evaluation, and limits administrative and financial corruption.

**Keywords:** The Accrual Basis - The Libyan Government Sector - International Experiences.

## المقدمة

يعد النظام المحاسبي الحكومي أحد الدعائم الأساسية لتمكين الوحدات الحكومية من القيام بواجبها على أكمل وجه، كما يعتبر من أهم الأدوات التي تستخدمها الدولة لتنفيذ استراتيجياتها ولتحقيق أهدافها وسياساتها بكفاءة وفعالية وكذلك ترشيد استخدام الأموال العامة ورفع مستوى الخدمات المقدمة للجمهور، حيث يقع على عاتق هذا النظام توفير المعلومات اللازمة لتحقيق الإفصاح الكامل عن نتائج تنفيذ الموازنة العامة للدولة، وتحقيق رقابة فعالة على مدى كفاءة الإدارة وتنفيذ استراتيجيتها الدولة. وتعتمد الأنظمة المحاسبية الحكومية على أربعة أسس للقياس المحاسبي هي النقدي، والأساس النقدي المعدل، وأساس الاستحقاق المعدل، وأساس الاستحقاق. ويتوقف اختيار الأساس المحاسبي على طبيعة المعلومات المالية اللازمة لتلبية احتياجات الإدارة والرقابة المالية، وكذلك على طبيعة وحجم النشاط الذي تقوم به الوحدة الحكومية (الحجاوي، 1999).

لقد ساد الاعتقاد لفترة طويلة من الزمن أن الأساس النقدي الذي يتم بموجبه الاعتراف بالإيرادات والمصروفات عند الاستلام أو السداد، هو الأفضل والأنسب للقطاع العام، إلا أنه في الآونة الأخيرة، ونظراً للتطورات في الأنظمة المحاسبية وطرق إعداد الموازنات العامة للدول وزيادة مسؤوليات الهيئات والمؤسسات الحكومية، فإن هذا الأساس لم يعد يفي بالغرض، ويعتبر أساساً غير متكامل لأنه لا يقيد سوى ما تم استلامه أو دفعه من النقدية، وعليه مأخذ كثيرة منها أنه لا يوفر معلومات عن أصول وخصوم الوحدة الحكومية، ولا يوفر معلومات عن عناصر التكاليف المختلفة، كما أنه لا يعكس المركز المالي الحقيقي ولا يقدم رؤية على المدى القصير للمالية العامة في التقارير المالية. إضافة إلى أن دوره في الرقابة يقتصر على الرقابة المالية فحسب دون الرقابة على الأداء، والتي يتم من خلالها التأكد من تطبيق القوانين واللوائح وفيما إذا كانت الأموال العامة قد أنفقت وفقاً لما خصص لها، ويهمل إظهار كفاءة وفعالية الوحدة الحكومية في استغلال مواردها ومدى تحقيقها لأهدافها (حسن، 2012؛ جابي وملياني، 2017).

مع بداية القرن الحادي والعشرون نادت العديد من المنظمات الدولية الكبرى في مقدمتها منظمة الأمم المتحدة والبنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية ومنظمات دولية أخرى بتطوير طرق وأساليب الممارسات المحاسبية الحكومية. وعليه؛ أجرت العديد من الدول في جميع أنحاء العالم إصلاحات شاملة لأنظمتها المحاسبية في القطاع العام، وذلك بالابتعاد عن النظام المحاسبي القائم على الأساس النقدي، والتحول إلى نظام محاسبي قائم على أساس الاستحقاق، يتم من خلاله إيجاد نظام رقابي فعال على الخدمات العامة وتحسين الأداء وإصلاح بنية القطاع العام، وذلك من خلال تقديمه لمعلومات بناءة ومبينة على المساءلة والشفافية.

غير أنه في كثير من بلدان العالم الثالث ومنها ليبيا، لازالت أنظمتها المحاسبية الحكومية تحمل تلك السمات التقليدية المعروفة عنها والتي من أبرزها (السحيري، 2006؛ مفضل، 2008؛ امعرف وآخرون، 2022):

- إتباع الأساس النقدي أو الأساس النقدي المعدل في الموازنة والمحاسبة والإبلاغ المالي.
- الافتقار لمعايير محاسبية حكومية، والاستعاضة عنها بالتشريعات والقرارات والتعليمات التي تركز بشكل رئيسي على المدخلات وتهمل المخرجات؛ بمعنى أنها تهتم بسلامة تحصيل الإيرادات وإنفاقها في الأوجه المخصصة لها دون الالتفات إلى نتائج ذلك الإنفاق مثل تقييم الأداء والتكاليف

وتوفير معلومات ملاءمة وموثوق بها لمستخدمي تلك المعلومات لتحقيق المساءلة والرقابة واتخاذ القرارات السليمة.

## المحور الأول: الإطار العام للدراسة

### 1- الدراسات السابقة:

تم مراجعة أدبيات الدراسة بالاطلاع على ما توفر من دراسات على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي في مجال تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي، والتي تناولته من زوايا متعددة.

#### أ- الدراسات المحلية:

##### - دراسة (أبو خريص وبعرة، 2018)

هدفت الدراسة إلى التعرف على المتطلبات الضرورية والصعوبات والمعوقات التي تحول دون تطوير النظام المحاسبي للتحويل إلى موازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية. وتوصلت الدراسة إلى العديد من النتائج منها: أن تطبيق أساس الاستحقاق يعتبر من أبرز متطلبات تطوير النظام المحاسبي لتطوير الموازنة في الوحدات الإدارية الحكومية، وأن هناك بعض المعوقات التي تحول دون تطوير الموازنة منها الافتقار إلى معايير واضحة في مرحلتها القياس والافصاح، واستخدام الأساس النقدي. وقدمت الدراسة مجموعة من التوصيات منها تطوير وتعديل التشريعات المتمثلة في القانون المالي للدولة الليبية ولائحته التنفيذية بحيث يقضي بإتباع أساس الاستحقاق ليتوافق مع متطلبات تطوير النظام المحاسبي والتحول لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الحكومية.

##### - دراسة (بوشديق وآخرون، 2021)

قامت الدراسة بتقييم أسس القياس المحاسبي المستخدمة في الوحدات الحكومية وبيان أثر استخدام أساس الاستحقاق في تطوير أداء الوحدات الحكومية والموازنة العامة للدولة الليبية، وتوصلت الدراسة إلى مجموعة من النتائج منها أهمية استخدام أساس الاستحقاق في تحسين القياس المحاسبي للموازنة العامة للدولة، حيث أوضحت بأن استخدام أساس الاستحقاق يزيد من تحسين أداء الوحدات الحكومية، وتحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين، إلا أن هناك عدداً من المعوقات التي قد تحول دون التطبيق أهمها الفساد المالي والإداري بالدولة الليبية وضعف أنظمة الرقابة والحكمة. وأوصت الدراسة بعدة توصيات منها العمل على سن قوانين ولوائح تلزم مؤسسات الدولة بتطبيق أساس الاستحقاق وإزالة كل المعوقات التي تحول دون ذلك.

##### - دراسة (امعرف وآخرون، 2022)

سعت الدراسة إلى التعرف على واقع النظام المحاسبي الحكومي الليبي وبيان إمكانية تطويره وتحديثه في ضوء متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وتوصلت الدراسة إلى عدم ملائمة البيئة الاقتصادية والقانونية للوحدات الحكومية الليبية لتطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام، ووجود صعوبات ومعوقات تحول دون تطوير النظام المحاسبي في الوحدات الحكومية الليبية ليتلاءم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام. وأوصت الدراسة بضرورة تطوير النظام المحاسبي الحالي ليواكب المستجدات الدولية الحديثة، وتحديد آليات مناسبة لتطوير مهنة المحاسبة والممارسات المحاسبية في ليبيا، والتي من أهمها تطبيق أساس الاستحقاق في القياس المحاسبي، وإجراء الإصلاحات الاقتصادية والقانونية في البيئة الليبية بتكليف التشريعات والقوانين واللوائح المالية التي تحكم المحاسبة الحكومية المعمول بها حالياً لتتوافق مع المستجدات الدولية المتطورة.

من خلال عرض هذه الدراسات نجد أنها جميعاً أوصت بضرورة تطوير النظام المحاسبي في القطاع الحكومي الليبي وذلك بتطبيق أساس الاستحقاق والتخلص من الأساس النقدي وما يتعلق به من سلبيات، وما يتبعه من تشريعات.

#### ب- الدراسات على المستوى الدولي:

##### - دراسة (Wan, 2005)

قامت الدراسة بالتعرف على ما إذا كان التحويل نحو تطبيق أساس الاستحقاق يعد حلاً للمشاكل التي تواجه استخدام الأساس النقدي، وكيفية الاستفادة من مميزاته في القطاعات العامة، واستعراض عيوب الأساس

النقدي، وذلك من خلال استعراض تجربة كل من نيوزيلندا وأستراليا في التحول إلى أساس الاستحقاق، كما تناولت الآثار الإيجابية لهذا التحول وانعكاس ذلك على القطاع الحكومي في هذه الدول. وتوصلت الدراسة إلى أن للتحول إلى أساس الاستحقاق في القطاعات العامة أثراً إيجابياً على التقارير المالية، الميزانية العمومية، مهنة المحاسبة، هيئات وضع المعايير، الثقافة التنظيمية، وتدريب الموظفين. وأوصت الدراسة بضرورة تطبيق أساس الاستحقاق والاستفادة من مميزاته وفوائده وتذليل العقبات التي تواجه تطبيقه في القطاعات العامة.

#### - دراسة (Trang, 2012)

قامت الدراسة بتقييم جدوى تطبيق أساس الاستحقاق ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام الفيتنامي. وتوصلت الدراسة إلى أن معظم إصلاحات الإدارة العامة الجديدة نتجت عن إدخال المحاسبة على أساس الاستحقاق والممارسات المحاسبية المقبولة في القطاع الخاص، وأن المحاسبة الحكومية الفيتنامية ستتحسن من خلال التطبيق التدريجي للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، الذي بدوره سيؤدي إلى تحقيق العديد من المزايا للمحاسبة الحكومية بما في ذلك دعم المركز المالي والأداء المالي، وضمان نزاهة مالية أفضل، وتحسين المساءلة والشفافية، وتعزيز المقارنة بين المعلومات المالية للحكومة الفيتنامية مع المعلومات المالية للحكومات الأخرى. وأوصت الدراسة بمجموعة من التوصيات منها تنفيذ المزيد من الإصلاحات في إدارة القطاع العام وإدارة المالية العامة، وتدريب المحاسبين المؤهلين والمحترفين، وبناء نظام المعلومات المحاسبية وتطويره جنباً إلى جنب مع تكنولوجيا المعلومات المطبقة.

#### - دراسة (Alshujairi, 2014)

ذهبت الدراسة إلى التعرف على أسباب ومتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق وتطبيق معايير المحاسبة الدولية في النظام المحاسبي الحكومي العراقي، والتحديات التي تواجه الإدارة المالية العامة عند تطبيق أساس الاستحقاق، والعوامل التي تساعد على تطبيقه لغرض تطوير المحاسبة في القطاع العام. وتوصلت الدراسة إلى ضرورة إصلاح النظام المحاسبي الحكومي باعتماد أساس الاستحقاق وتبني معايير المحاسبة الدولية.

#### - دراسة (Tatjana, 2015)

هدفت الدراسة إلى تحليل ومقارنة الأنظمة المحاسبية المطبقة في سلوفينيا وكرواتيا وصربيا من أجل معرفة شروط وضع موازنة الدولة، وتفسير العلاقة بين تطبيق أساس الاستحقاق والموازنة من خلال تقييم التقدم في تنفيذ الموازنة باستخدام أساس الاستحقاق. وقد توصلت الدراسة إلى أن التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق يمثل عنصراً هاماً في إصلاح القطاع العام كما يعزز المساءلة وتحسين الإدارة المالية العامة.

#### - دراسة (اللوقة، 2016)

عمدت الدراسة إلى التعرف على أثر استخدام أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الفلسطيني بقياس أثره على التقارير المالية من خلال اختبار مدى تحقيقه لأهدافها. وتوصلت الدراسة إلى أن أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل في التقارير المالية ويوفر المعلومات اللازمة لقياس أداء الوحدات الحكومية، وأن التقارير المالية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق تتصف بالدقة والشمولية والموضوعية، كما يحقق أساس الاستحقاق استقلالية السنوات المالية، ويعزز من خاصية المقارنة، ويحقق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة. وأوصت الدراسة بضرورة التحول إلى أساس الاستحقاق.

#### - دراسة (مسعود، 2020)

ذهبت الدراسة إلى معرفة أسباب ومتطلبات التحول إلى تطبيق أساس الاستحقاق في المحاسبة الحكومية بالجزائر. وتوصلت الدراسة إلى أن التحول إلى أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة الحكومية يعتبر مرحلة سابقة للتفكير في اعتماد معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام. وأوصت الدراسة بضرورة توفير مجموعة من المتطلبات لنجاح التحول منها توفر الإرادة السياسية، والاستفادة من تجارب الدول التي طبقت أساس الاستحقاق وتدريب الكوادر البشرية في مجال التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق.

## - دراسة (محمد وآخرون، 2020)

سعت الدراسة إلى التعرف على أثر التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في القطاع العام وانعكاسه على متطلبات الإصلاح الإداري في المؤسسات الحكومية في كردستان العراق. وتمثلت أهم نتائج الدراسة في أن التحول إلى أساس الاستحقاق يؤثر على متطلبات الإصلاح الإداري المتمثلة في تحسين العمليات والأنشطة الداخلية والعلاقات الخارجية لدى المؤسسات الحكومية والحد من الفساد الإداري والمالي. أوصت الدراسة بإجراء المزيد من الدراسات حول عملية تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع العام.

## - دراسة (حجو والعشي، 2021)

هدفت الدراسة إلى التعرف على فوائد تبني معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، ومدى ملاءمة النظام المحاسبي الحكومي الفلسطيني لتطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، والمعوقات التي تحول دون التحول إلى أساس الاستحقاق. وتوصلت الدراسة إلى مجموعة نتائج منها أن أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل، ويعزز الشفافية، ويحد من غموض المعلومات المحاسبية، ويساعد على إدارة ديون الدولة، ومعالجة الأصول بصورة سليمة، ويحقق استقلالية السنوات المالية، ويحقق الرقابة والمساءلة، كما توصلت الدراسة إلى أن النظام المحاسبي المستخدم في القطاع الحكومي لا ينسجم مع تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفق أساس الاستحقاق. وأوصت الدراسة بضرورة وضع تشريعات ولوائح تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام.

من خلال عرض الدراسات السابقة المحلية والدولية يتبين أن معظم الدراسات أهتمت بتطوير النظام المحاسبي الحكومي وذلك بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق لما له من أثر كبير على تطوير الأنظمة الحكومية، وذلك من خلال أهميته في زيادة كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية من ناحية وزيادة قدرة الأجهزة الإدارية لاتخاذ القرارات الرشيدة من ناحية أخرى. وعلى الرغم من أهمية الدراسات السابقة وما توصلت إليه من نتائج وتوصيات في مجال تطوير النظام المحاسبي والموازنة العامة للدولة؛ إلا أن الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية لم تتناول المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي ونادت فقط بتطبيق أساس الاستحقاق، لذا جاءت هذه الدراسة لتسلط الضوء على المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي وذلك للاستفادة من مميزاته وفوائده في تحسين وتعزيز كفاءة المحتوى المعلوماتي للقرارات الحكومية، وإحكام الرقابة على المال العام وتقييم أداء المؤسسات وتحقيق النزاهة والمساءلة والشفافية والحفاظ على الموارد وترشيد الإنفاق، وتكملة لجهود الباحثين السابقين.

## 2- مشكلة الدراسة:

لم يعد الأساس النقدي صالح للتطبيق في ظل متطلبات تطوير النظام المحاسبي الحكومي لإنتاج تقارير مالية تنسجم بالإفصاح الكامل وبالذقة والشمولية والموضوعية، وتفي باحتياجات مستخدميها في التخطيط واتخاذ القرارات. لذلك لجأت العديد من الدول إلى تطبيق أساس الاستحقاق لتحقيق العديد من المزايا للنظام المحاسبي الحكومي بما في ذلك دعم المركز المالي والأداء المالي، وضمان نزاهة مالية أفضل، وتحسين المساءلة والشفافية، وتحقيق العدالة في توزيع التكاليف، وتحسين المقارنة بين المعلومات المالية للوحدة الحكومية الواحدة وبين الوحدات الحكومية وللحكومة مع الحكومات الأخرى.

ولقد كشفت العديد من الدراسات التي أجريت في البيئة الليبية، والتي من أهمها دراسة كل من (صقر، 2016؛ وأمعرف وآخرون، 2022) أن النظام المحاسبي الحكومي يعتمد على أساليب قياس لا تساعد على مواكبة المستجدات المعاصرة؛ كما أوضحت دراسة (بوشديق وآخرون، 2021) أن النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي يعاني من الضعف والقصور في نواحي عديدة، الأمر الذي يجعله غير قادر على توفير البيانات اللازمة للحكم على مدى كفاءة وفعالية أداء الوحدات الحكومية. وأوصت هذه الدراسات بالإضافة إلى دراسة كل من (أبو خريص وبعرة، 2018؛ بن يونس وآخرون، 2021؛ والشكري وآخرون، 2021) بضرورة تطوير النظام المحاسبي الحكومي والتحول من الأساس النقدي إلى أساس

الاستحقاق، لما له من أهمية في تحسين القياس المحاسبي للموازنة العامة للدولة، وتحسين أداء الوحدات الحكومية، وتحسين جودة المعلومات المقدمة للمستخدمين. وبناءً على ما سبق، تظهر الحاجة إلى تطوير النظام المحاسبي في القطاع الحكومي الليبي بما يواكب التطور في مجالات المحاسبة والمراجعة ومعاييرها المهنية بالتحول من تطبيق الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق. لذا جاءت هذه الدراسة لبيان متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي من خلال دراسة وتحليل تجارب بعض الدول في مجال عصرنة الأنظمة المحاسبية الحكومية وتطبيق أساس الاستحقاق. وعليه، فإن مشكلة الدراسة تتمثل في الإجابة عن السؤال التالي:

**ما هي المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي؟**

### 3- أهداف الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى:

- عرض وتحليل تجارب بعض الدول التي طبقت أساس الاستحقاق واستخلاص الدروس المستفادة منها.
- تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

### 4- أهمية الدراسة: تتبع أهمية هذه الدراسة من:

- أهمية أساس الاستحقاق الذي أوصت به العديد من المؤسسات الدولية وعلى رأسها صندوق النقد الدولي والبنك الدولي ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، والذي أثبتت فوائده الدول التي تحولت إلى أساس الاستحقاق في أنظمتها المحاسبية الحكومية.
- محاولة للاستفادة من تجارب بعض الدول التي طبقت أساس الاستحقاق، والاسترشاد بها لتحديد أهم المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي لتقليل المشاكل والصعوبات التي قد تواجهها عملية التطبيق لهذا الأساس.
- المساهمة في توفير رؤية موضوعية واضحة، ووضع قاعدة علمية يمكن أن يعتمد عليها صانعو القرار داخل السلطة التشريعية في وضع الإجراءات اللازمة لتطوير النظام المحاسبي الحكومي بتطبيق أساس الاستحقاق.

### 5- منهج الدراسة:

تحقيقاً لأهداف الدراسة تم استخدام المنهج الوصفي التحليلي بالإطلاع على المراجع المختلفة من الكتب والدوريات والدراسات والأطروحات ذات الصلة بموضوع الدراسة من خلال شبكة الإنترنت، وجمع المعلومات التي تتوافر عن المشكلة، وتحليلها لاستخلاص المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

### 6- حدود ونطاق الدراسة:

- الحدود الموضوعية: تقتصر الدراسة على تحديد متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق من خلال عرض وتحليل تجارب بعض الدول التي طبقت أساس الاستحقاق بالكامل ومنها نيوزيلندا، أستراليا، المملكة المتحدة، كندا، الإمارات العربية المتحدة، أندونيسيا، وتنزانيا. وقد تم اختيار نيوزيلندا، أستراليا، والمملكة المتحدة باعتبارها دول رائدة في تطبيق أساس الاستحقاق واقتدت بها باقي الدول. وتم اختيار الدول الأخرى من باقي قارات العالم لاختلاف البيانات التي طبق بها أساس الاستحقاق وتوفير البيانات عنها.
- الحدود الزمانية: تم إجراء الدراسة خلال ثلاثة أشهر (أغسطس، سبتمبر، وأكتوبر) من عام 2022.

## المحور الثاني: الإطار النظري

### 1- الأسس المحاسبية:

تشكل الأسس المحاسبية أهمية كبيرة في بناء الأنظمة المحاسبية في القطاعات المختلفة ومنها القطاع الحكومي وتؤثر بشكل واضح في طبيعة وشكل ودقة التقارير المالية الصادرة عنها. وتنبع أهمية الأسس المحاسبية من كونه يتحكم في آلية المعالجة المحاسبية، فهو المرشد لوضع دليل الحسابات المناسب للدولة وإطار مرجعي لعمليات التصنيف والتسجيل والقياس والإقرار للعمليات والأحداث المالية التي تقوم بها الوحدة الحكومية. ويرى عبدالكريم (2005، ص. 3) "أن الأسس المحاسبية يتحكم ليس فقط في طبيعة المعالجة المحاسبية للعمليات، وإنما في توقيت إجراء تلك المعالجة". فاختيار الأسس المحاسبية الملازم لأي نظام حكومي يشكل محور التحكم في المعالجة المحاسبية وتوقيتها للأحداث المالية. وتُعرف الأسس المحاسبية بأنها "مجموعة القواعد والمبادئ المحاسبية التي تحدد توقيت الاعتراف بالعمليات المالية المختلفة وتسجيلها بالدفاتر بغرض عرضها في القوائم المالية" (IFAC-PSC, 1991, p. 2; IFAC-PSC, 1993, p. 34).

تختلف الأسس المحاسبية في تسجيل الإيرادات والنفقات العامة وتتعدد من دولة لأخرى، فكل دولة تطبق الأسس الذي يتلاءم وطبيعة أنشطتها، ويعود سبب هذا الاختلاف إلى عدة عوامل أهمها "الأهداف التشغيلية للوحدة الحكومية، والبيئة الاقتصادية والقانونية التي تعمل فيها، ودرجة ونوع المساءلة، وأهداف التقارير المالية واحتياجات مستخدمي البيانات والمعلومات" (أحمرو، 2003، ص. 138). وصنف مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB) الأسس المحاسبية إلى أربعة أسس معتمدة، وهي الأساس النقدي؛ والأساس النقدي المعدل؛ وأساس الاستحقاق المعدل؛ وأساس الاستحقاق (IFAC-PSC, 2000, p. 3). وتقتصر هذه الدراسة على تناول أساس الاستحقاق فقط.

## 2- أساس الاستحقاق:

كما هو معروف فإن أساس الاستحقاق هو الأساس المطبق في الوحدات التجارية التابعة للقطاع الخاص، ويعني هذا المفهوم بالاعتراف بالعمليات المالية التي تخص الفترة المحاسبية بغض النظر عن العمليات النقدية المتعلقة باستلام ودفع النقدية، ويعتبر أساس الاستحقاق بمثابة حجر الزاوية الذي تقوم عليه التسويات الجردية. وعرفه الاتحاد الدولي للمحاسبين (2011، ص. 31) بأنه "الأساس الذي يتم بموجبه الاعتراف بالمعاملات والأحداث الأخرى عند وقوعها (وليس فقط عند استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها في القوائم المالية الخاصة بالفترات المتعلقة بها، والعناصر التي يتم الاعتراف بها في ظل أساس الاستحقاق هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والإيرادات والمصروفات". ويتطلب أساس الاستحقاق رسملة نفقات اقتناء جميع الأصول الرأسمالية واستهلاكها كمنافع محتملة (IFAC-PCS, 1993).

مما سبق يمكن القول بأن أساس الاستحقاق عبارة عن الأساس المحاسبية الذي يقوم بتسجيل الإيرادات على أساس تاريخ حدوثها سواء حُصلت أم لم تُحصَل، وكذلك الأمر بالنسبة للنفقات (المصروفات) سواء دفعت أم لم تدفع. كما يعتبر أساس الاستحقاق الأساس المحاسبية الوحيد الذي يُمكن الوحدة الحكومية من تحقيق أهداف التقارير المالية، وإعداد مختلف أشكالها، وعرض كامل لعناصر القوائم المالية، وقياس الموارد العامة.

## 3- أهداف تطبيق أساس الاستحقاق:

يهدف تطبيق أساس الاستحقاق إلى العديد من الأهداف منها (فراح، 1991؛ ابو حشيش، 2003؛ جابي وملياني، 2017؛ الزكي، 2018):

- إيجاد منهج محاسبية متكامل يتسم بالدقة ويعطى صورة شاملة لتنفيذ البرامج والأنشطة الحكومية.
- إيجاد علاقات كمية وقيمية بين التكلفة والإنجازات المقابلة لها، مما يساعد على رقابة التكلفة وخفضها من جهة، وزيادة حجم الإنجاز ورفع مستواه من جهة أخرى.
- يعمل تلقائياً على إظهار أرصدة الأصول الثابتة والمخزون وقياس استهلاكاتها بحيث يعكس تتبع عمليات استخدام تلك الأصول.

- توفير المعلومات اللازمة لإجراء المقارنات السنوية بين نتائج التنفيذ على مدى عدة سنوات مالية، مما يسمح بتشديد قرارات الموازنة والتخطيط.
- جعل التقارير المالية التي تعد في نهاية كل سنة مالية شاملة وتمثلية مع مبادئ المحاسبة المالية.
- المساعدة في تقييم أداء هيئات ومؤسسات القطاع العام من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية، وتقييم أداء الحكومة من ناحية تكلفة الخدمات المقدمة وفعاليتها وإنجازاتها.

#### 4- مزايا تطبيق أساس الاستحقاق:

يمكن سرد أهم مزايا تطبيق أساس الاستحقاق في النقاط التالية (سليم، 2007؛ اللوكة، 2016؛ جابي وملياني، 2017):

- يستجيب للمعايير المالية والمحاسبية الموضوعية من قبل الهيئات والمنظمات الدولية.
- يعزز المساءلة الخارجية والسيطرة والرقابة.
- يفصل بين العمليات الإيرادية والعمليات الرأسمالية.
- يتميز بالدقة والواقعية ويحقق قياساً عادلاً لإيرادات ومصروفات الفترات المختلفة.
- يظهر المركز المالي في نهاية الفترة في صورته الحقيقية.
- يعطي صورة واضحة تساعد في تقييم وفهم مدى نجاح الحكومة في إدارة مواردها.
- يوفر سجلات دقيقة ومتكاملة.

#### 5- متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق:

- من أهم متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق مايلي (اللوكة، 2016):
- تفهم السياسيين والإدارة العليا للحكومة للتغيير، وقدرة السياسيين على صنع القرارات النهائية.
- تنظيم المعايير المحاسبية بدون الاعتماد على الحكومة، أو بالتعاون مع طرف ثالث.
- رغبة المحاسبين المحترفين وقدرتهم على التعاون لتدريب المحاسبين في الحكومة، وتعليم الموظفين.
- دعم المراجعين الحكوميين لعملية التحول والمشاركة فيها.
- توفير برنامج شامل للتدريب على كيفية استخدام المعلومات المتعلقة بأساس الاستحقاق.
- توفير أنظمة الكترونية لإدارة المعلومات بدقة وسرعة وكفاءة.
- قدرة المدراء على استخدام النتائج لتحسين الكفاءة.

#### 6- التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي:

قبل بداية الحديث عن التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، لابد من معرفة دوافع وفوائد التحول إلى أساس الاستحقاق.

##### أ - دوافع التحول إلى أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي:

يمكن أن يعزى تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي إلى العديد من الدوافع المتمثلة فيمايلي (اللوكة، 2016؛ جابي وملياني، 2017):

- اعتراف متزايد بمحدودية الأساس النقدي، لعدم قدرة النظام المحاسبي الحكومي القائم على الأساس النقدي على توفير البيانات اللازمة، وعجزه عن تقديم تقارير مالية كاملة تمكن من تقييم الأداء المالي وقياس تكلفة النشاط الحكومي، وقياس كفاءة تخصيص المورد المتاحة.
- زيادة الاهتمام الدولي بتطبيق أساس الاستحقاق؛ لتوافقه مع توجهات الهيئات والمؤسسات الدولية مثل الإتحاد الدولي للمحاسبين والبنك الدولي نحو معايير الإبلاغ المالي، على غرار إحصاءات مالية الحكومة (GFS) والمعايير المحاسبية الدولية في القطاع العام (IPSAS).
- إدخال تقنيات القطاع الخاص إلى القطاع العام.
- العولمة وزيادة المنافسة العالمية.
- تدني مستوى الخدمات الحكومية، وحاجة المجتمع إلى التنمية الحقيقية.

- محاربة الفساد والتلاعب في المعلومات المالية المقدمة للمواطنين.
- الأوضاع الاقتصادية والمالية السيئة التي تعاني منها الدول.
- ب- فوائد تطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي من أهم فوائد تطبيق أساس الاستحقاق مايلي (FEE, 2016):
- يوفر معلومات كاملة وموثوقة عن الوضع المالي ونتائج النشاط الحكومي (إيرادات الحكومة ونفقاتها).
- يقدم تقرير مفصل عن التكاليف الإجمالية للبرامج والأنشطة الحكومية.
- يساعد على قياس وتقييم الأداء في وحدات الحكومية.
- يساعد على التوزيع الأمثل أو الكفاء للموارد المتاحة.
- يساعد على تقديم المعلومات المالية وغير المالية ويعزز ويدعم العلاقة بينها.
- تعزيز الشفافية المالية وتفعيل دور محاسبة المسؤولية.
- يساعد على خلق إدارة مثلى لأصول والتزامات الوحدة الحكومية.
- تحسين المقارنة على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي.
- ج- التحضير للانتقال إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق:
- أوصى الإتحاد الدولي للمحاسبين الدول التي تقرر التحول إلى أساس الاستحقاق في أنظمتها المحاسبية الحكومية ضرورة التحليل الدقيق والجيد للفوائد المتوقعة من عملية التحول، مع الأخذ بعين الاعتبار الظروف والأولويات والخصائص المحلية. وينبغي أن تشمل عملية التحول إلى أساس الاستحقاق على الخطوات التالية (Cavanagh, et al., 2016):
- وضع أهداف واضحة لعملية التحول إلى أساس الاستحقاق.
- تشكيل فريق يكون مسؤول عن إتمام عملية التحول بحيث يشمل هذا الفريق جميع أصحاب المصلحة الرئيسيين، بما في ذلك وزارة المالية، المحاسبين الحكوميين، الوزارات والمؤسسات الحكومية ومجمعي الإحصاءات، البرلمان، المؤسسة العليا لرقابة المالية، وواضعي المعايير المحاسبية. كما يمكن تقسيم هذا الفريق إلى لجنة توجيهية وفرق عمل بشرط أن يكونوا متحترفين في مجال المحاسبة.
- إعداد استبيان حول السياسات المحاسبية القائمة والأنظمة والمهارات والممارسات، يشمل القطاع الحكومي بأكمله، يتم من خلاله تقييم المستوى الحالي لامتنال كل قطاع لمتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق.
- تحليل الاستبيان والحصول على نتائج التقييم لتقدير تكلفة عملية التحول وتحديد ما إذا كانت الفوائد المحتملة تفوق التكلفة، وتأمين الموارد المالية اللازمة لتنفيذ عملية التحول.
- إنشاء آلية لوضع معايير محاسبية في القطاع العام.
- إعداد برنامج تدريب شامل لمعدي ومستخدمي القوائم المالية لتدريبهم على المفاهيم الجديدة والأساليب المحاسبية المتعلقة بأساس الاستحقاق.
- وضع خطة انتقالية لتحديد المراحل الرئيسية لعملية التحول متضمنة المسؤوليات وتوقيت المهام التحضيرية، وإصلاح النظم والعمليات ذات الصلة، وشكل ومحتوى التقارير المالية في كل مرحلة.

### المحور الثالث: التجارب الدولية ومتطلبات تطبيق أساس الاستحقاق

#### أولاً: عرض وتحليل التجارب الدولية:

هناك العديد من الدول التي قامت بالتحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق، ومما لاشك فيه أن تجارب هذه الدول كانت ولا زالت هدفاً للعديد من الأبحاث والدراسات التي أهتمت بتطبيق أساس الاستحقاق وما واجهته هذه الدول من مشاكل في التطبيق، وما نالها من سلبيات وما حققته من نجاحات. وعليه نستعرض بعضاً من هذه التجارب من أجل الاستفادة منها في تحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي الليبي.

## 1- تجربة نيوزيلندا

تُعد تجربة نيوزيلندا في تطبيق أساس الاستحقاق تجربة جديرة بالذكر؛ على الرغم من إجراء دول أخرى لتجارب مماثلة مثل المملكة المتحدة وأستراليا، واستخدمت التجربة النيوزيلندية كمرشد في التحول إلى أساس الاستحقاق على نطاق واسع من قبل العديد من الدول والمنظمات الدولية (Aggestam, et al., 2014).

تعتبر نيوزيلندا الأولى في إجراء إصلاحات القطاع العام وإعداد حسابات موحدة للحكومة المركزية بأكملها، حيث بدأت برنامج الإدارة العامة الجديدة بسلسلة من الإصلاحات خلال الفترة 1978-1985، من أهمها خصخصة الكيانات التجارية المملوكة للدولة، رفع القيود عن العملات والأسواق المالية، تحرير سوق العمل، وإصلاح إدارة القطاع العام من خلال تطبيق أساس الاستحقاق بهدف التخلي عن اقتصاد تتدخل فيه الحكومة بشكل كبير والتوجه نحو اقتصاد مفتوح (OECD, 2002; Athukorala and Reid, 2003). وهدفت الحكومة النيوزيلندية من وراء هذه الإصلاحات إلى رفع مستوى الأداء وتعزيز المساءلة. وفي عام 1990 تم تنفيذ قانون المالية العامة الذي يقضي بتطبيق أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس النقدي في القطاع العام (Champoux, 2006). وفي 1992-1993 أصدرت نيوزيلندا مجموعة من الحسابات الختامية وفقاً لأساس الاستحقاق لكافة الدوائر والوكالات التابعة للقطاع العام، وبذلك أصبحت أول حكومة سيادية في التاريخ الحديث تعد التقارير المالية والموازنة وفقاً لأساس الاستحقاق (OECD, 2002; Athukorala and Reid, 2003).

- **دوافع تطبيق نيوزيلندا لأساس الاستحقاق** (جابي وملياني، 2017; Champoux, 2006; Bambang, 2018;

- ارتفاع الدين العام الذي واجهته الحكومة النيوزيلندية نتيجة الأوضاع الاقتصادية والاجتماعية السيئة التي مرت بها بعد السبعينات.
- المطالبة بتحسين الشفافية والمساءلة.
- الإستياء من السيطرة المركزية على الخدمات العامة.
- الحاجة إلى المعلومات الملائمة لإتخاذ القرارات.
- عدم كفاءة أداء القطاع العام.

- **النتائج المحققة من تطبيق نيوزيلندا لأساس الاستحقاق:**

استغرقت التجربة النيوزيلندية في تطبيق أساس الاستحقاق ست سنوات حققت خلالها الفوائد المتوقعة من الإصلاحات بالكامل من حيث الشفافية والمساءلة على أساس تقييم الأداء وإعداد التوقعات والأهداف المالية والموازنات السنوية والقوائم المالية على أساس الاستحقاق؛ مما ساعد في الوصول إلى النتائج التالية (جابي وملياني، 2018; Bambang, 2018; OECD/IFAC, 2017; Arslan, 2017; Champoux, 2006; 2017):

- تدير ميزانيتها حالياً وكأنها تدير شركة، حيث تستند في إدارتها على منهج الذمة المالية، ويعتبر هذا المنهج فريد من نوعه في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛ لأن كل وزارة تقدم ميزانية عامة وحساباً تشغيلياً، وتلتزم بتوليد الفائض وتحقيق مكاسب في الإنتاجية أو على الأقل الحد من عجزها.
- تعتمد ميزانيتها على نتائج حساب التكاليف، ويتم تحميل تكلفة استخدام رأس المال على كل إدارة بمعدل حوالي 10٪، ويتم تخصيص الاعتمادات لكل مشروع.
- أدى تطبيق أساس الاستحقاق إلى تحويل العجز في الموازنة وقدره 9% من الناتج المحلي الإجمالي إلى فائض قدره 1% خلال عشر سنوات من 1984 إلى 1994.
- انخفاض إجمالي الأصول المالية من 65% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1993 إلى 23% في عام 2005، كما أعلنت الحكومة عن فائض في الموازنة في كل عام تقريباً منذ أوائل التسعينات.

- انخفاض صافي الدين العام انخفاضاً كبيراً من 52% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1992 إلى ما يقارب من 10% في عام 2005، في نفس الوقت تمتعت نيوزيلندا بنمو اقتصادي متوسط إلى قوي، حيث بلغ متوسط النمو السنوي في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي 3.3%.
- ساهم نظام الإدارة المالية للقطاع العام القائم على أساس الاستحقاق في وضع إطار للمساءلة من خلال توسيع مفهوم الأداء، والاعتماد على التقارير كأداة لقياس الأداء المالي للإدارات والوكالات الحكومية.
- تم تعديل قانون الحكومة المحلية لعام 1989 على أساس الاستحقاق وفقاً لمبادئ المحاسبة المقبولة على المستوى المحلي حتى تتوافق الممارسة المحاسبية للحكومة المركزية والمحلية مع الممارسة المحاسبية للقطاع الخاص.
- لم يشكل التحول إلى أساس الاستحقاق أي تحدي بالنسبة لنيوزيلندا باستثناء جرد الأصول وتقييمها، وكان التحدي الرئيسي للتحضير هو إعداد الميزانية الافتتاحية، ولا سيما فيما يتعلق بقوائم الأصول وقياسها، حيث تعاون معدو الحسابات والمراجعون لإعداد سجلات تحديد ملكية الأصول المختلفة والتوفيق بين مختلف دفاتر الأستاذ.
- الاستمرار في الابتكارات والتحسينات.

## 2- تجربة أستراليا

شهدت المحاسبة الحكومية في أستراليا درجة كبيرة من التغيير نتيجة الإصلاحات الاقتصادية الواسعة في القطاع العام الأسترالي، حيث كانت تطبق الأساس النقدي على نظام المحاسبة والموازنة، ويتم إنفاق الأموال العامة على اعتمادات الموازنة السنوية من قبل البرلمان (Davis, 2010, p. 62). ومنذ الثمانينيات أخذت وزارة المالية زمام مبادرة تطبيق أساس الاستحقاق، ووضعت جدول أعمال لذلك. وفي عام 1988 أعدت حكومة نيوزاوث ويلز موازنتها وفقاً لأساس الاستحقاق، ويمثل هذا التطبيق الأول لأساس الاستحقاق خارج نيوزيلندا (Davis, 2010, p. 63).

وفي أوائل 1990 وكنتيجة للضغوطات على الحكومة الأسترالية لرفع كفاءتها وتحسين أدائها المالي اعتمدت أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي، واستخدمت الحكومات الأسترالية أساس الاستحقاق من خلال مدخليين هما معايير المحاسبة الأسترالية للحكومة الفيدرالية وحكومات الولايات والأقاليم ونظام إحصاءات مالية الحكومة (Bambang, 2018, p. 12). وفي نوفمبر 1996 صدر المعيار رقم (31) الذي يقضي باعتماد أساس الاستحقاق في يونيو 1999، وفي عام 1997 صدر قانون الإدارة المالية والمساءلة الذي ركز على تقييم الأداء. وترتب عن هذه الإصلاحات إعداد الموازنات والتقارير المالية وفقاً لأساس الاستحقاق، وأعدت أول قوائم مالية شاملة وفقاً لأساس الاستحقاق في عام 1999-2000 (Champoux, 2006; السقا والسندي، 2017).

### - دوافع تطبيق أستراليا لأساس الاستحقاق (Bambang, 2018, p.12):

- الحاجة إلى نظام محاسبي لاحتساب تكلفة الخدمات.
- الرغبة في إدارة الدوائر الحكومية كشركات القطاع الخاص.
- الحاجة إلى زيادة الفعالية والكفاءة والمساءلة والشفافية في القطاعات العامة.
- توصية من مجموعة عمل مشتركة بين الحكومة الفيدرالية واتحاد البحوث المحاسبية الأسترالية التي طالبوا فيها الإدارات الحكومية بإعداد التقارير المالية وفقاً للمعايير المحاسبية الأسترالية على أساس الاستحقاق.

### - النتائج المحققة من تطبيق أستراليا لأساس الاستحقاق:

استغرقت التجربة الأسترالية في التحول إلى المحاسبة والموازنة على أساس الاستحقاق حوالي عشر سنوات، وحفقت العديد من النتائج منها ما يلي (Davis, 2010; Champoux, 2006; OECD/IFAC, 2017):

- أظهرت أستراليا تحسناً مالياً قوياً في السنوات الأخيرة مثل نيوزيلندا، حيث أنتجت فائضاً سنوياً في الموازنة ولمدة عقد تقريباً، ونجحت في تخفيض صافي ديونها بنسبة 25% من الناتج المحلي الإجمالي، وفي منتصف التسعينيات اقتربت من القضاء على ديونها.
- انخفاض إجمالي الأصول المالية من مستوى 43% من الناتج المحلي الإجمالي في عام 1995 إلى 15% في عام 2005، وتعتبر ثاني أدنى نسبة مئوية في دول منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، كما تمتعت أستراليا في نفس الفترة بنمو اقتصادي في الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي بمتوسط 3.6% سنوياً.
- بالرغم من أن الحكومة التنفيذية لم تكن متقبلة تماماً لفكرة تطبيق أساس الاستحقاق؛ إلا أن هذه الفكرة لاقت قبولاً فيما بعد، وتمتعت بمستوى كبير من الدعم داخل الجهات التنفيذية للحكومة في جميع أنحاء أستراليا.
- لم تكن تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق مصدر قلق كبير للحكومة الأسترالية.
- أدى تطبيق أساس الاستحقاق إلى تحرير النظام الاقتصادي من خلال تخفيض الضرائب.
- كان تقليص حجم الحكومة هدفاً رئيسياً للحكومات الأسترالية خلال فترة تطبيق أساس الاستحقاق، وهذا تطلب خفض التكلفة والتوجه نحو الخصخصة والاستعانة بمصادر خارجية.
- أدى تطبيق أساس الاستحقاق إلى تحسين إدارة الأصول وتحقيق المزيد من الشفافية والمساءلة.
- تواصلت الحكومة الأسترالية بذل الجهود لجعل محتوى القوائم المالية أكثر قابلية لفهم المستخدمين.

### 3- تجربة المملكة المتحدة

بدأت الإصلاحات الرئيسية في المملكة المتحدة في أوائل التسعينيات، حيث تم اقتراح اعتماد المحاسبة على أساس الاستحقاق في عام 1993 تحت عنوان محاسبة الموارد للحكومة المركزية من قبل وزارة الخزانة (Connolly and Hyndman, 2006, p. 273)، وأدخل أساس الاستحقاق تدريجياً، وتطلب ذلك تطوير الأنظمة وجلب الموارد بما في ذلك الموظفين ذوي الكفاءات والمهارات. وفي 1995 أعلنت المملكة المتحدة عن عزمها في التحول إلى أساس الاستحقاق لكل من المحاسبة والموازنة لكل إدارة من إدارات الحكومة المركزية، وتنفيذها بشكل أوسع تحت عنوان المحاسبة عن الموارد والموازنة (Hyndman, and Connolly, 2011, p. 36-45). وفي عام 1998 قامت وزارة الخزانة والمكتب الوطني لمراجعة الحسابات بدراسة مشتركة لمزايا وجدوى إصدار مجموعة من الحسابات القائمة على أساس الاستحقاق لحسابات الحكومة المركزية والقطاع العام بالكامل الذي أطلق عليها "الحسابات الحكومية الكلية"، وفي عام 2000 تم إقرار "الحسابات الحكومية الكلية" ضمن قانون الموارد والحسابات الحكومية (جاي وملياني، 2017، ص. 701).

وفي عام 2001-2002 طبقت المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام بالكامل، بالإضافة إلى ذلك تم الانتقال إلى موازنة الموارد والتي نفذت بالكامل عام 2003-2004 (Hyndman, 2016). وفي عام 2011 تم نشر أول مجموعة من التقارير المالية المعدة على أساس الاستحقاق بعد مراجعتها، أي بعد مرور أكثر من عشر سنوات من إصدار التشريع الأصلي (جاي وملياني، 2017، ص. 701)، وتقوم وزارة الخزانة برصد وتقييم التقدم الحاصل في الإدارات؛ مما يتيح الوقت الكافي لحل أي مشاكل تظهر مستقبلاً (OECD/IFAC, 2017).

- دوافع تطبيق المملكة المتحدة لأساس الاستحقاق (Hyndman, 2016) Azhar, et al., (2021):

- التباطؤ في معدلات النمو الاقتصادي.
- زيادة الدين الحكومي مما ترتب عليه زيادة الضرائب وخلق أزمة ثقة في الحكومة ومخاوف بشأن الاستدامة المالية طويلة الأجل للقطاع العام.
- الحاجة إلى إدخال تحسينات على عملية صنع القرار.
- دعم إصلاحات الحكومة المركزية.
- تعزيز الشفافية والمساءلة في القطاع العام.

#### - النتائج المحققة من تطبيق المملكة المتحدة لأساس الاستحقاق:

استغرقت تجربة المملكة المتحدة في التحول إلى المحاسبة والموازنة على أساس الاستحقاق حوالي عشر سنوات، حققت خلالها الإفصاح والشفافية للمعلومات المالية؛ ورغم ذلك لم تحقق الفوائد المتوقعة بشكل كامل، ومن أهم النتائج المحققة ما يلي (جابي وملياني، 2017، OECD/IFAC, 2017; Hyndman, 2016; 2017;

- ساهم في تحديث ممارسات الإدارة المالية، وعزز شفافية وصدق الحسابات العامة، كما جعل الوضع المالي للوحدات الحكومية أكثر وضوحاً لدافعي الضرائب والمواطنين والبرلمان.
- سهل استخدام عمليات مراجعة الحسابات على نطاق واسع والتحقق من مطابقة النفقات مع الموارد التي خصصها البرلمان.
- ساعد على مساءلة مديري القطاع العام، وخصوصاً في مجال إدارة الأصول مما شجع على رفع كفاءة الاستخدام وزيادة الإنتاجية.
- أتاح محاسبة الذمة المالية للإداريين، وتخصيص الموارد بشكل أفضل للمجالات ذات الأولوية وفقاً لإتفاقيات الخدمة العامة.
- ساعد الحكومة من خلال توحيد الحسابات على مقارنة الأداء المالي لمختلف هيئات القطاع العام.
- تقديم معلومات ملائمة وموضوعية لدعم صناعات القرار.
- بناء القدرات من خلال نشر الخبرة المالية والتدريب على نطاق واسع بين المتخصصين وغير المتخصصين.
- تم تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات الجديدة والذي كان التحدي الرئيسي في تطبيق أساس الاستحقاق.
- أصبحت الإدارة العليا أكثر دراية بمستوى المشكلات المتعلقة بنظم المعلومات المالية بعد التحول إلى أساس الاستحقاق .
- تم تحديد وتقييم الأصول والخصوم كجزء من الميزانية العمومية الافتتاحية.
- التحسين المستمر لعملية إعداد التقارير المالية وغير المالية وذلك تلبية لاحتياجات المستخدمين.

#### 4- تجربة كندا (Kristin, 2008)

يتكون النظام الحكومي الكندي الفيدرالي من ثلاثة مستويات هي الفيدرالية، والأقاليم، والمقاطعات، ويسمى المستويين الأول والثاني بالحكومات العليا، والمستوى الثالث بالمحلية. وفي عام 1962 اعترفت الهيئة الملكية للتنظيم الحكومي بالحاجة إلى تغييرات كبيرة في أنظمة المحاسبة الحكومية، وإصلاح الإدارة المالية، وتحسين الخدمات العامة، وذلك بالدعوة إلى التحول من المحاسبة على الأساس النقدي إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق في القطاع العام؛ ورغم هذه الدعوة استمرت الحكومات العليا والمحلية في استخدام ممارساتها الخاصة بالمحاسبة والتقارير القائمة على الأساس النقدي حتى الثمانينيات. وبشكل عام لم تكن مبادئ ومعايير المحاسبة المقبولة للحكومات موجودة في ذلك الوقت، مما أدى إلى تباين واسع في أنواع المعلومات المحاسبية التي يتم التقرير عنها، وأنواع التقارير، وطرق المحاسبة المستخدمة من قبل مختلف الحكومات. ولمعالجة هذه القضايا بدأ المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين دراسة بحثية في عام 1980 على ممارسات المحاسبة وإعداد التقارير المالية للقطاع العام، بالإضافة إلى تحديد مشاكل الإبلاغ المختلفة. وأوصت الدراسة بوضع معايير محاسبية مقبولة بشكل عام للحكومات العليا، وتم اقتراح نفس الشيء للحكومات المحلية في دراسة بحثية لاحقة أجراها المعهد. وفي عام 1981 تم إنشاء لجنة جديدة لوضع المعايير المحاسبية للقطاع العام، وأصدرت اللجنة توصياتها بتحسين وتوحيد ممارسات المحاسبة والمراجعة لكل من الحكومات العليا والمحلية، ومع ذلك لا توجد توصية من قبل هذه اللجنة بشأن المحاسبة على أساس الاستحقاق.

وقد كُلف مجلس الخزانة بتنفيذ الإصلاح، كما هو الحال في الدول الأنجلو أمريكية الأخرى (أستراليا ونيوزيلندا والولايات المتحدة والمملكة المتحدة)، وكان الدافع وراء الإصلاح هو ممارسات الإدارة العامة الجديدة التي تهدف إلى إنتاج ممارسات محاسبية للقطاع العام تركز على تقارير الأداء.

وبدأت سلسلة من الإصلاحات بوضع برنامج متكامل للإصلاح يهدف إلى تحسين الرقابة وذلك من خلال إدارة الموارد البشرية وإدارة المخرجات والعمليات وتطوير تكنولوجيا المعلومات، ووضع نظام جديد ومتطور ومتكامل ساهم في زيادة الشفافية والمساعدة في اتخاذ القرارات؛ مما أثر على تطبيق أساس الاستحقاق. لم يشكل اعتماد أساس الاستحقاق وتطبيقه أي تحد كبير، فقد كانت قضية التطبيق الرئيسية هي الحاجة إلى كفاءات جديدة وتقديم التدريب للموارد الموجودة، كما تم جرد وقياس الأصول الثابتة بسهولة نسبياً بفضل التشاور المبكر والمشاركة بين أصحاب المصلحة؛ حيث تم عمل نماذج لتقدير تكلفة الأصول التي لا توجد لها سجلات للتكاليف التاريخية، وإطار زمني يمكن التحكم فيه، بالإضافة إلى تطوير وظائف جديدة في تكنولوجيا المعلومات بالتزامن مع التحديثات المخطط لها والمقرر إجراؤها في عام 2000. إن التحول إلى أساس الاستحقاق في كندا كان بطيئاً مقارنة بالدول الأخرى، ففي عام 1995 قرر البرلمان والحكومة ووزارة المالية أن تقوم الحكومة الفيدرالية بوضع بيانات مالية مدققة على أساس الاستحقاق للحكومة بأكملها في السنة المالية 2002-2003، وبالفعل أعلنت الحكومة الكندية الفيدرالية التحول إلى أساس الاستحقاق، وقد تم إتباع الأسلوب التدريجي في عملية التحول، وكان الهدف الأساسي من ذلك هو تحسين المعلومات المالية المتاحة لصانعي القرارات وعلى رأسها تحديد التكاليف للأنشطة الحكومية بالكامل، وفي عام 2002-2003 تم إعداد الحسابات العامة والميزانية على أساس الاستحقاق. وفي عام 2005 قدم مجلس محاسبة القطاع العام نموذجاً محاسبياً جديداً للحكومات العليا على أساس الاستحقاق بدلاً من الأساس المعدل، تضمن مبادئ توجيهية وإرشادات تحدد خطوات تطبيق أساس الاستحقاق للأصول الرأسمالية وكيفية التعامل مع قضايا التقييم والاعتراف بالإيرادات الضريبية من حيث تحديد توقيت الاعتراف بها والمبالغ التي يتم تسجيلها، وبالفعل تم إعداد الموازنة على أساس الاستحقاق للحكومات العليا في عام 2006.

#### - دوافع تطبيق كندا لأساس الاستحقاق:

- مخاوف مجلس الوزراء بشأن فقدان السيطرة بسبب تزايد البيروقراطية.
- الحاجة إلى زيادة الشفافية والمساءلة.
- الحجم المتزايد للقطاع العام والديون الحكومية.
- تبني الإدارة العامة الجديدة التي تهدف إلى إنتاج ممارسات محاسبية للقطاع العام تركز على تقارير الأداء.

#### - النتائج المحققة من تطبيق كندا لأساس الاستحقاق:

- كان التحول إلى أساس الاستحقاق في كندا أبطأ بكثير مما هو عليه في البلدان الانجلو أمريكية الأخرى حيث استغرق ما يقرب من عشر سنوات، وتم التوصل إلى النتائج التالية:
- أصبحت التقارير المالية أكثر موضوعية وقابلية للمقارنة.
  - تحسين الإدارة المالية مما أدى إلى زيادة الشفافية والمساءلة.
  - زيادة الوعي العام بحالة الشؤون المالية للحكومة الكندية.
  - تحسين الأعمال المالية، بسبب التدريب المستمر وتطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات.
  - إدارة الأصول بطريقة مثلى.

#### 5- تجربة الإمارات العربية المتحدة (تقارير وزارة المالية 2015-2020):

أطلقت وزارة المالية برنامجاً شاملاً للتحول إلى أساس الاستحقاق يتم من خلاله تطبيق عدة مشاريع تهدف إلى نقل النظام المحاسبي في الحكومة الاتحادية من الأساس النقدي المعدل إلى أساس الاستحقاق شاملاً كافة العمليات المالية. ويمثل برنامج التحول قفزة نوعية في رفع كفاءة إعداد الموازنة الاتحادية ومستويات الإدارة المالية العامة في الدولة، ويُمكن وزارة المالية من تحقيق أهدافها الإستراتيجية وعلى رأسها رفع فعالية التخطيط المالي وتنفيذ الموازنة العامة للدولة وفقاً لأفضل الممارسات العالمية، وقدمت الوزارة جميع الموارد والدعم اللازمين لضمان نجاح هذا البرنامج. تطلب تحول الحكومة الإماراتية إلى أساس الاستحقاق ثلاث مراحل كما يلي:

- **المرحلة الأولى (التشريعية):** بدأت في عام 2015 بدراسة التشريعات والقوانين القائمة ومدى ملاءمتها لتطبيق أساس الاستحقاق مع تحديد الفجوات وإعادة إصدار القوانين واللوائح حسب أفضل الممارسات العالمية. ومن أهم مخرجات هذه المرحلة دليل السياسات والإجراءات المحاسبية ودليل المعايير المحاسبية لدولة الإمارات على أساس الاستحقاق.

- **المرحلة الثانية (التنفيذية):** بدأت في عام 2017 بتنفيذ المشاريع الفرعية مثل مشروع إعداد سجل الأصول الثابتة، مشروع تقييم وتدريب موظفي الجهات الاتحادية، مشروع تحول أرصدة الالتزامات والإيرادات والمصروفات، ومشروع تحضير البيانات المالية وغير ذلك.

- **المرحلة الثالثة (الإطلاق):** وهي مرحلة تفعيل الحكومة الاتحادية على أساس الاستحقاق وتقديم الدعم اللازم لكافة الوزارات والجهات الاتحادية.

وفي أول يونيو 2020 تم تنفيذ النظام المالي القائم على أساس الاستحقاق وذلك بتسجيل كافة المعاملات المالية والأرصدة، وتحضير الأرصدة الافتتاحية لجميع الجهات الاتحادية حسب خطة التحول المعتمدة، وإعداد سجل الأصول الشامل للحكومة الاتحادية، بالإضافة إلى وضع سياسات وأوراق عمل محاسبية توجيهية لتطبيق أساس الاستحقاق، ووضع دليل لتوحيد البيانات المالية للحكومة الاتحادية، واعتماد التدريب المستمر على الأنشطة والمعايير المحاسبية الجديدة لكافة الجهات الاتحادية.

#### - **دوافع تطبيق الإمارات العربية المتحدة لأساس الاستحقاق:**

- التوجه العالمي لتطبيق أساس الاستحقاق سعياً منها إلى التنافسية العالمية.
- الرغبة في إدارة وتنمية الموارد المالية للحكومة الاتحادية وفقاً لأفضل الممارسات العالمية.
- رفع كفاءة إعداد وتنفيذ الموازنة العامة للدولة.
- رفع فعالية التخطيط المالي.
- تحسين أداء الإدارة المالية العامة في الدولة.
- تعزيز المساءلة والشفافية وتقييم الأداء.

#### - **النتائج المحققة من تطبيق الإمارات العربية المتحدة لأساس الاستحقاق:**

استغرقت تجربة الإمارات العربية المتحدة في التحول إلى المحاسبة والموازنة على أساس الاستحقاق ست سنوات حققت خلالها النتائج التالية:

- تقييم أداء الحكومة بشكل أفضل من ناحية تكلفة الخدمات التي تقدمها وفعاليتها وإنجازاتها.
- إعطاء صورة واضحة عن مدى نجاح الحكومة في إدارة مواردها وترشيدها نفقاتها بشكل أكثر كفاءة وفعالية.
- تقييم أداء الوزارات والهيئات التابعة للحكومة الاتحادية من ناحية مركزها المالي وتدفعاتها النقدية، بالإضافة إلى توفير رؤية مستقبلية للبيانات المالية مما يسمح بإجراء المقارنة والتحليل على فترات مالية مختلفة.
- إنشاء إدارة مالية عامة فعالة ومتوائمة مع أفضل ممارسات المحاسبة الحكومية بما يحقق الاستخدام الأمثل للموارد وإعطاء صورة شاملة للمركز المالي للدولة بإعداد التقارير الموحدة، مما ساهم في تحقيق مستويات عالية من الشفافية والمساءلة التي انعكست إيجابياً على الاقتصاد والمجتمع.
- توفير معلومات دقيقة ومهمة لوضع الخطط وإتخاذ القرارات المستقبلية على أساس سليم.
- تحديث دليل المعايير المحاسبية المعتمد بشكل مستمر.

#### - **6- تجربة أندونيسيا (Bambang, 2018)**

تعتبر الأزمة الآسيوية عام 1998 بداية الإصلاحات للقطاع العام في أندونيسيا، وكانت هذه الإصلاحات محاولة لتنفيذ الآلية الوقائية الوطنية بهدف تعزيز الديمقراطية ودعم المساءلة والشفافية في هذا القطاع من خلال فرض تطبيق أساس الاستحقاق، وإجراء المراجعة المستقلة، وزيادة الإفصاح على مستوى الحكومة المركزية والحكومات المحلية. وتم إجراء إصلاحات الإدارة المالية بسن القوانين للقطاع العام، وإعادة هيكلة نظام الإدارة المالية، وتنمية خبرة الموارد البشرية في المجال المالي، وإصلاحات الحوكمة المالية

للدولة، حيث صدر قانون رقم (17) لعام 2003 الذي يلزم الحكومة بتطبيق أساس الاستحقاق، وحتى عام 2005 كانت الحكومة المركزية والحكومات المحلية مطالبة بإعداد الموازنة وتقرير الإنجاز فقط، وبعد عام 2005 أصبحت هذه الحكومات مطالبة بإضافة الميزانيات العمومية والتدفقات النقدية والمذكرات التوضيحية للتقارير المالية.

وفي عام 2010 تم سن معيار محاسبي يطالب الحكومة المركزية والحكومات المحلية بإعداد تقارير إضافية مثل قائمة التغيرات في الميزانية وقائمة التشغيل، وقد تم إعداد التقرير السنوي لعام 2010 وفقاً لذلك المعيار. وسمح للجهات الحكومية التي لم تكن قادرة على تطبيق أساس الاستحقاق بالاستمرار بتطبيق الأساس النقدي حتى بداية عام 2015. وفي عام 2015 بدأت الحكومات المحلية بالتحول الكامل إلى أساس الاستحقاق كخطوة لتطبيق الإدارة العامة الجديدة. تطلب تحول الحكومة الأندونيسية إلى أساس الاستحقاق ثلاث مراحل هي:

- **المرحلة الأولى:** تم فيها إعداد السياسات الفنية والإرشادات لتطوير النظام المحاسبي وإدخال تكنولوجيا المعلومات جنباً إلى جنب مع تنمية الموارد البشرية.
- **المرحلة الثانية:** فيها بدأت الحكومة بتنفيذ مشاريع تجريبية على عدة وزارات ومؤسسات لتتمكن من مراجعة وتقييم النظام ومن ثم تحسينه.
- **المرحلة الثالثة:** تم فيها إجراء التشغيل الموازي للنظام المحاسبي لجميع الجهات الحكومية حتى التنفيذ الكامل عام 2015.

#### - **دوافع تطبيق أندونيسيا لأساس الاستحقاق:**

- حدوث الأزمة الآسيوية عام 1998 مما تطلب إصلاح القطاع العام.
- الرغبة في تطبيق الإدارة العامة الجديدة.
- تنفيذ الآلية الوقائية الوطنية لتعزيز الديمقراطية ودعم المساءلة والشفافية.
- نقص الإفصاح على مستوى الحكومة المركزية والحكومات المحلية.
- الرغبة في إصلاح الإدارة المالية وإعادة هيكلة نظامها.
- تنمية وتطوير الموارد البشرية في المجال المالي.

#### - **النتائج المحققة من تطبيق أندونيسيا لأساس الاستحقاق:**

استغرقت تجربة أندونيسيا في التحول إلى المحاسبة والموازنة على أساس الاستحقاق تقريباً اثنتي عشرة سنة، حيث سلكت الأسلوب الإلزامي في تطبيق هذا الأساس وذلك بفرضه على الحكومات المحلية وحددت وقت لانجاز التنفيذ، بالإضافة إلى وضع لوائح مفصلة وصارمة للتطبيق، وقد حققت من هذا التحول النتائج التالية:

- إجراء إصلاحات في هياكل الرقابة الحكومية حيث مُنح ديوان المحاسبة كافة الصلاحيات لمراجعة جميع الوحدات الحكومية بنص دستوري وجعله المراجع الخارجي الحكومي الوحيد بالدولة.
- تطور شكل التقارير المالية السنوي ليشتمل على الميزانيات العمومية وقائمة التشغيل وقائمة التغيرات في الميزانية والتدفقات النقدية والمذكرات التوضيحية المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق.
- زيادة عدد الحكومات التي تحصلت على تقرير غير متحفظ بعد تطبيق أساس الاستحقاق حيث كانت في عام 2014 50%، وأصبحت 59% ثم 70% لعامي 2015 و 2016 على التوالي، وذلك حسب تقرير ديوان المحاسبة لعام 2017.
- توفير معلومات مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين في صنع وتقييم القرارات حول تخصيص الموارد في القطاع العام.
- تبني نظام الحوافر والمكافآت للحكومات المحلية من أجل تحسين الأداء في المجال المالي والخدمات العامة ورفاهية المجتمع.

#### **7- تجربة تنزانيا (Charles and Gabriel, 2019; Mbelwa, et al., 2019; Kalulu, 2022)**

في بداية التسعينيات بدأت الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام في تنزانيا بناء على طلب من المنظمات الدولية وعلى رأسها البنك الدولي، وتعتبر تنزانيا من بين عدد قليل من الدول الأفريقية التي تبنت المعايير

المحاسبية الدولية للقطاع العام، ففي يوليو 2004 طبقت تنزانيا هذه المعايير على الحكومة المركزية والحكومات المحلية، وقد تم تعزيز هذه الخطوة من خلال تبني المعايير الدولية للمراجعة من قبل المجلس الوطني للمحاسبين والمراجعين. وقد وضع المجلس العديد من خطط التدريب العملي لإعداد القوائم المالية في القطاع العام منذ اعتماد المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام. واستخدمت الحكومات المحلية المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام القائمة على الأساس النقدي بينما الحكومة المركزية والقطاع العام الآخر استخدموا المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

تم إتباع الأسلوب التدريجي في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق حيث بدأت الحكومات المحلية فعلياً في إصدار قوائم مالية قائمة على أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام اعتباراً من يونيو 2008، وفي التاريخ نفسه بدأت الحكومة المركزية في اعتماد القوائم المالية للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على الأساس النقدي. وفي 2013 تحولت الحكومة المركزية إلى المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام على أساس الاستحقاق، وفي عام 2015 أعدت لأول مرة القوائم المالية الموحدة على أساس الاستحقاق للقطاع العام.

#### - دوافع تطبيق تنزانيا لأساس الاستحقاق:

- الرغبة في إجراء الإصلاحات المحاسبية للقطاع العام.
- تعزيز الاستخدام الكفاء والفعال للأموال العامة.
- تعزيز مساءلة الحكومة عن إدارة وتخصيص الموارد وتحسين الخدمات العامة.
- توفير المعلومات اللازمة لوضع الخطط وإتخاذ القرارات.
- مكافحة الفساد الإداري والمالي.
- الرغبة في تبني إصلاحات الإدارة العامة الجديدة.

#### - النتائج المحققة من تطبيق تنزانيا لأساس الاستحقاق:

لم تسفر عملية تطبيق أساس الاستحقاق في تنزانيا عن نتائج جيدة، وهذا راجع للبدء في تطبيق هذا الأساس قبل أن يكون لديها الوعي الكافي بالمتطلبات اللازمة لأساس الاستحقاق. واستغرقت تجربة تنزانيا في التحول إلى المحاسبة على أساس الاستحقاق سبع سنوات تقريباً، وقد أثبتت تقارير المراقب والمراجع العام في تنزانيا للأعوام (2014/2013؛ 2015/2014؛ 2016/2015) حقيقة أن الفوائد المتوقعة من تطبيق أساس الاستحقاق تكاد تكون معدومة بسبب سوء التطبيق (Mbelwa, et al., 2019, p. 347)، ونتج عن التطبيق مايلي:

- واجهت الوحدات الحكومية صعوبات في إدارة الأصول الثابتة والذمم المدينة والدائنة وإعداد التقارير عن إيراداتها ونفقاتها؛ على الرغم من استخدام طرق الدفع والتحصيل المبتكرة.
- التشكيك في المعلومات المحاسبية القائمة على أساس الاستحقاق المقدمة من الوحدات الحكومية؛ مما أدى إلى تضليل المستخدمين.
- حاجة مستخدمي المعلومات إلى تدريب وتوعية لفهم واستخدام المعلومات القائمة على أساس الاستحقاق.
- حاجة محاسبي القطاع العام لمزيد من التدريب على كيفية تطبيق أساس الاستحقاق.
- كان التأثير سلبياً في تنفيذ إصلاحات الإدارة العامة الجديدة بسبب مقاومة التغيير.

#### ثانياً: الدروس المستفادة من التجارب الدولية محل الدراسة:

من خلال الاطلاع على تجارب الدول التي تم التطرق إليها في هذه الدراسة نجد أن التحول إلى أساس الاستحقاق ليس هدفاً في حد ذاته إنما هو وسيلة لتحقيق أهداف استراتيجية وشاملة من أهمها القدرة على قياس وتقييم وتحسين الأداء المالي في منظومة الحكومة بصورة موثوقة وقابلة للمقارنة، زيادة الرقابة المالية بصفة عامة، وتمكين المسؤولين في الوحدات الحكومية من تحقيق متطلبات الشفافية والمساءلة بصورة فعالة. ولعل من أهم الدروس التي توصلت إليها الباحثات من هذه التجارب الدولية ما يلي:

- 1- إن من أهم الدوافع لتطبيق أساس الاستحقاق هو تردي الأحوال الاجتماعية والاقتصادية والفساد الإداري والمالي وتراكم الديون، والتوجه العالمي نحو هذا الأساس، والمطالبة بتحسين الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي، والحاجة إلى معلومات موثوقة وملائمة لإتخاذ القرارات.
- 2- لا بد من إجراء إصلاحات للإدارة المالية من خلال سن القوانين للقطاع العام، وإعادة هيكلة نظام الإدارة المالية، وتنمية خبرة الموارد البشرية في المجال المالي، وإصلاحات الحوكمة المالية للدولة.
- 3- يجب أن تكون إصلاحات الأنظمة المحاسبية والموازنة العامة للدولة من خلال تطبيق أساس الاستحقاق متكاملة وأن تسيير جنباً إلى جنب.
- 4- إن تطبيق أساس الاستحقاق يتم بشكل تدريجي ويستغرق وقتاً طويلاً فقد تراوح ما بين ست سنوات إلى اثنتي عشرة سنة في التجارب الدولية التي تم عرضها وتحليلها.
- 5- لا بد من توفير الدعم اللازم لنجاح عملية التحول إلى أساس الاستحقاق.
- 6- ضرورة وجود جهة تكون مسؤولة عن تطبيق أساس الاستحقاق كوزارة المالية مثلاً.
- 7- إشراك الجميع في عملية التحول إلى أساس الاستحقاق بدءاً من السياسيين والمديرين إلى الموظفين، ويجب على المسؤولين فهم الاستخدام الفعال لأساس الاستحقاق وقبول القواعد المتبعة في تطبيقه.
- 8- إن تطبيق المحاسبة على أساس الاستحقاق والموازنة يتطلب نظاماً لتكنولوجيا المعلومات أكثر تعقيداً من النظام المرتبط بالأساس النقدي من أجل توفير المعلومات اللازمة لإدارة العمليات بفعالية، بالتالي يجب تطوير أنظمة تكنولوجيا المعلومات والتدريب المستمر للموظفين.
- 9- استخدمت تجربة نيوزيلندا كمرشد من قبل العديد من الدول والمنظمات، كونها حققت الفوائد المتوقعة من الإصلاحات بالكامل من حيث الشفافية والمساءلة وتقييم الأداء وإعداد التوقعات والأهداف المالية.
- 10- تبني ممارسات القطاع الخاص ساعد في تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي.
- 11- ساهم نظام الإدارة المالية للقطاع الحكومي القائم على أساس الاستحقاق في وضع إطار للمساءلة من خلال توسيع مفهوم الأداء، والاعتماد على التقارير المعدة وفقاً لأساس الاستحقاق كأداة لقياس الأداء المالي للوحدات الحكومية.
- 12- لا بد من وضع متطلبات وخطة واضحة حتى يتم التحول إلى أساس الاستحقاق بنجاح.

### ثالثاً: المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي الليبي:

من خلال الإطار النظري والدراسات السابقة والتجارب الدولية التي تم عرضها في هذه الدراسة والدروس المستفادة، تم تحديد المتطلبات اللازمة التي يجب توافرها إذا ما قررت الدولة الليبية تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي. بمعنى آخر، تلتفت هذه المتطلبات انتباه الحكومة منذ البداية إلى الخطوات التي يجب إتباعها بشكل متزامن ومنسق إذا ما أرادت تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي بطريقة كفؤة وفعالة واقتصادية. وتتمثل هذه المتطلبات في النقاط التالية:

- 1- **التغييرات الإدارية:** إن تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي لن يحقق النتائج المرجوة منه ما لم يتم إجراء تغييرات إدارية موازية للتغييرات المحاسبية.
- 2- **دعم الهيئات التنفيذية والهيئات التشريعية:** يلعب دعم الهيئات التنفيذية ودعم الهيئات التشريعية بنصوص قانونية ملائمة دوراً حيوياً في إجراء أي تغييرات في القطاع الحكومي سواء كانت هذه التغييرات تشمل القطاع الحكومي ككل أو التغييرات المحاسبية فقط.
- 3- **دعم الهيئات المهنية والأكاديمية:** تلعب الهيئات المهنية والأكاديمية دوراً أساسياً في تهيئة الظروف المناسبة للتطبيق الناجح لأساس الاستحقاق من خلال اقتراح اللوائح المحاسبية والتعليق على مقترحات المعايير المحاسبية والمساعدة في تحسين الممارسات والإجراءات المحاسبية وتطوير وتصميم نظام محاسبي متكامل وموحد يتوافق مع سياق القطاع الحكومي.
- 4- **إستراتيجية الاتصال:** تعتبر إستراتيجية الاتصال مطلباً مهماً للتطبيق الناجح لأساس الاستحقاق في القطاع الحكومي. وقد أثبتت التجارب الدولية أن السبب وراء نجاح التغييرات المحاسبية في القطاع الحكومي كان توعية وتنقيف الجمهور باتجاه التغيير وتمكينهم من المساهمة في عملية التغيير.

- 5- **الرضا في التغيير:** تعتبر الرضا في التغيير وإرادة الموظفين، بالإضافة إلى التحفيز والتدريب والتأهيل أمراً بالغ الأهمية للتطبيق الناجح لأساس الاستحقاق في القطاع الحكومي.
- 6- **التشاور والتنسيق مع الوحدات الحكومية:** يجب استشارة الوحدات الحكومية للحصول على تعليقات وإقتراحات عن التحسينات المطلوبة قبل البدء في تطبيق أساس الاستحقاق، كما أن التنسيق مع هذه الوحدات وداخل بعضها البعض أمراً مهماً من أجل التطبيق.
- 7- **تحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق:** إن الافتقار إلى الموارد المالية اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق يمكن أن يعرقل بشكل كبير هذه العملية بأكملها. لذا فإن إعداد تقديرات لتكاليف التطبيق أمراً بالغ الأهمية، ويساعد في التغلب على المشاكل المالية المستقبلية خلال مراحل التحول إلى أساس الاستحقاق.
- 8- **معالجة المشاكل والقضايا المحاسبية الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي:** إن التحول إلى أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي يتطلب من الوحدات الحكومية تحديد المشاكل الناتجة عن تطبيق الأساس النقدي ومعالجتها في مرحلة مبكرة لتسهيل تطبيق أساس الاستحقاق.
- 9- **إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات:** يتطلب تطبيق أساس الاستحقاق استخدام أنظمة تكنولوجيا المعلومات أكثر تعقيداً من تلك المستخدمة في الأساس النقدي، لكونها عنصراً رئيسياً في المحاسبة ووضع الموازنة والإدارة المالية.

#### المحور الرابع: النتائج والتوصيات

##### أولاً: النتائج:

- من خلال عرض الدراسات السابقة وإعداد الإطار النظري للدراسة وعرض وتحليل بعض التجارب الدولية والدروس المستفادة منها وتحديد المتطلبات اللازمة لتطبيق أساس الاستحقاق، تم التوصل إلى النتائج التالية:
- 1- إن التحول إلى أساس الاستحقاق عملية ممكنة وليست بالمستحيلة، فلا يوجد حاجز أمام أي حكومة ذات سيادة ترغب في التحول إلى أساس الاستحقاق.
  - 2- إن من أهم الدوافع لتطبيق أساس الاستحقاق تردي الأحوال الاجتماعية والاقتصادية، الفساد الإداري والمالي، تراكم الديون، التوجه العالمي نحو هذا الأساس، المطالبة بتحسين الشفافية والمساءلة في القطاع الحكومي، تحديد تكلفة الخدمات، والحاجة إلى معلومات موثوقة وملائمة لإتخاذ القرارات.
  - 3- لتطبيق أساس الاستحقاق في النظام المحاسبي الحكومي اللبي يجب توفر مجموعة من المتطلبات من أهمها التغييرات الإدارية والمحاسبية، دعم الهيئات التنفيذية والتشريعية والهيئات المهنية والأكاديمية، الرضا في التغيير، نشر ثقافة أساس الاستحقاق بين فئات المجتمع المختلفة، تدريب الكوادر البشرية، إدخال أنظمة تكنولوجيا المعلومات، وتحديد تكلفة تطبيق أساس الاستحقاق.
  - 4- إن أساس الاستحقاق يحقق الإفصاح الكامل، ويعزز الشفافية والمساءلة والمقارنة ويحقق تقييم الأداء، يحسن إدارة الأصول والالتزامات، يساعد على إدارة ديون الدولة، تحسين كفاءة القطاع الحكومي، زيادة فعالية التخطيط المالي، إصلاح القطاع الحكومي، الحد من الفساد الإداري والمالي، ويحقق العدالة في توزيع تكاليف الخدمات العامة.

##### ثانياً: التوصيات:

- بناء على النتائج السابقة يمكن تقديم مجموعة من التوصيات هي:
- 1- يجب تطوير النظام المحاسبي الحكومي اللبي ليواكب المستجدات الدولية الحديثة.
  - 2- ضرورة تطبيق أساس الاستحقاق والاستفادة من مميزاته وفوائده وتذليل العقبات التي تواجه تطبيقه في القطاع الحكومي.
  - 3- يتوجب على الحكومة اللبية في حال قررت تطبيق أساس الاستحقاق وضع خطة زمنية للتطبيق تتضمن تحديد الأهداف، تشكيل فريق مسؤول عن إتمام عملية التحول، تقييم النظام القائم، تقدير تكلفة عملية التحول، وإعداد برنامج تدريب شامل.

- 4- تعزيز ثقافة تطبيق أساس الاستحقاق في القطاع الحكومي بإقامة الورش والندوات والمؤتمرات للتعريف بأساس الاستحقاق وفوائد تطبيقه.
- 5- ضرورة وضع تشريعات ولوائح تسمح بتطبيق أساس الاستحقاق وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام.
- 6- الاستعانة بالخبراء الدوليين للمساعدة في تقييم النظام المحاسبي الحكومي القائم وتطبيق أساس الاستحقاق.

## المراجع

### أولاً: المراجع العربية

#### أ-الكتب:

1. أمرو، إسماعيل حسين، (2003)، المحاسبة الحكومية من التقليد إلى الحداثة، الطبعة الأولى، (عمان: دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة).
2. الحجاوي، حسام، (1999)، "الأصول العلمية والعملية في المحاسبة الحكومية"، الناشر نفس المؤلف، عمان.
- ب-الدوريات:
3. أبو حشيش، خليل عواد حسين، (2003)، "إطار مقترح لترشيد تكلفة الخدمة في الوحدات الحكومية في المملكة الأردنية الهاشمية"، مجلة العلمية التجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، العدد الثاني، ص ص. 207-243.
4. أبو خريص، فاطمة محمد عبد السلام وبعرة، أنس ناصر، (2018)، "صعوبات ومعوقات النظام المحاسبي للتحويل لموازنة البرامج والأداء في الوحدات الإدارية الحكومية الليبية"، مجلة الجامعي، العدد (27)، ص ص. 188-213.
5. امعرف، سعاد عياش علي، شعيتير، فتحية جبريل وزوبي، أكرم علي، (2022)، "إمكانية تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي وفق متطلبات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام" IPSAS، مجلة آفاق اقتصادية، المجلد (8)، العدد (15)، ص ص. 93-117.
6. جابي، أمينة هناء وملياني، حكيم، (2017)، "أهمية التحول من الأساس النقدي إلى أساس الاستحقاق المحاسبي في ظل عصرة المحاسبة العمومية -تجربة بلدية رام الله الفلسطينية نموذجاً"، مجلة الدراسات الاقتصادية والمالية، جامعة الشهيد حمة لخضر، الوادي، الجزائر، العدد (10)، الجزء (2)، ص ص. 136-153.
7. حجوة، محمد معروف والعشي، محمد مروان، (2021)، "إمكانية تبني أساس الاستحقاق وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام في المؤسسات الحكومية في فلسطين (دراسة ميدانية على المحافظات الجنوبية)"، مجلة الجامعة الإسلامية للدراسات الاقتصادية والإدارية، المجلد (29)، العدد (4)، ص ص. 27-58.
8. حسن، تامر محمد ابراهيم، (2012)، "فاعلية تطبيق معايير المحاسبة الحكومية الأمريكية في تطوير النظام المحاسبي الحكومي بجمهورية مصر العربية"، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية، العدد الأول، كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، ص ص. 13-86.
9. الزكي، رحاب كمال محمود، (2018)، "مدخل مقترح لتطوير المعايير المحاسبية الدولية للتطبيق في القطاع الحكومي المصري مع دراسة تطبيقية"، الفكر المحاسبي، المجلد (22)، العدد (4)، ص ص. 1302-1355.
10. السحيري، الهادي محمد، (2006)، "تقييم واقع نظام محاسبة الأموال العامة في ليبيا وإمكانيات تطويره"، مجلة البحوث الاقتصادية، المجلد السابع عشر، العددان الأول والثاني، بنغازي، ص ص. 1-18.
11. السقا، زياد هاشم، السندي، علي مال الله، (2010)، "فاعلية نظم المعلومات المحاسبية في الوحدات الحكومية"، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية، المجلد 6، العدد 17، ص ص. 128-159.
12. صقر، أحمد علي غازي، (2016)، "تطوير النظام المحاسبي الحكومي الليبي في ضوء استخدام عقود البناء والتشغيل ونقل الملكية B.O.T، دراسة تطبيقية"، المجلة المصرية للدراسات التجارية، كلية التجارة، جامعة المنصورة، المجلد (40)، العدد (2)، ص ص. 513-533.
13. فراح، عثمان محمد يسين، (1991)، "اتجاهات معاصرة في الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في الوحدات الإدارية الحكومية"، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، كلية التجارة، جامعة عين شمس، العدد الأول، ص ص. 1205-1247.
- ج-الرسائل الجامعية:
14. سليم، فريد منصور حمدان، (2007)، "أثر تطبيق الأساس النقدي على دلالة المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات في بلديات قطاع غزة في فلسطين"، دراسة ماجستير، الجامعة الإسلامية، كلية التجارة، غزة.

15. اللوكة، علي تيسير محمد، (2016)، "استخدام أساس الاستحقاق الكامل بدلاً من الأساس النقدي في النظام المحاسبي الحكومي، وأثره على التقارير المالية"، رسالة ماجستير في المحاسبة، كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، جامعة الأزهر، غزة.

16. مسعود، بوخالف، (2020)، "متطلبات تطبيق أساس الاستحقاق في نظام المحاسبة العمومية بالجزائر وفق معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام IPSAS"، أطروحة دكتوراه غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة غرداية.

17. مفضل، إبراهيم عبد القدوس، (2008)، "المعايير المحاسبية الحكومية الدولية وأهميتها لنظام المعلومات المحاسبي الحكومي في الجمهورية اليمنية"، أطروحة الدكتوراه، جامعة دمشق، كلية الاقتصاد، قسم المحاسبة. **دمؤتمرات علمية:**

18. بن يونس، ناصر ميلاد، نوفل، عبد العزيز محمد وعبد العالي، أحمد مفتاح، (2021)، "معوقات تطبيق موازنة البرامج والأداء في ليبيا - دراسة استطلاعية من وجهة نظر العاملين بوزارة المالية"، مؤتمر الموازنة العامة في ليبيا الواقع وسبل التطوير، البيضاء، ليبيا، الموافق 24-25 نوفمبر 2021، منشورات مركز الدراسات المالية والتدريب على العمليات المالية، ص ص. 64-93.

19. بوشديق، عائشة سالم، عريف، زبيدة محمد وعبد الهادي، صالح محمد، (2021)، "دور أساس الاستحقاق في تحسين أداء الموازنة العامة للدولة: دراسة ميدانية على وزارة المالية بمدينة البيضاء"، مؤتمر الموازنة العامة في ليبيا الواقع وسبل التطوير، البيضاء، ليبيا، الموافق 24-25 نوفمبر 2021، منشورات مركز الدراسات المالية والتدريب على العمليات المالية، ص ص. 135-154.

20. الشكري، عائشة سالم، الشخي، أمال سعد ومعروف، خديجة علي، (2021)، "متطلبات إعداد الموازنة العامة في ليبيا باستخدام نظام إحصاءات مالية الحكومة (GFS) - دراسة نظرية تحليلية لبعض التجارب الدولية"، مؤتمر الموازنة العامة في ليبيا الواقع وسبل التطوير، البيضاء، ليبيا، الموافق 24-25 نوفمبر 2021، منشورات مركز الدراسات المالية والتدريب على العمليات المالية، ص ص. 8-42.

#### هـ تقارير ومصادر الانترنت:

21. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، (2011)، "إصدارات معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام"، الجزء الأول، ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، الأردن.

22. تقارير وزارة المالية للسنوات 2015-2020، الإمارات العربية المتحدة، متاحة على الموقع [/https://mof.gov.ae/publications-and-releases-ar](https://mof.gov.ae/publications-and-releases-ar)

23. عبد الكريم، نصر (2005)، "نظامي المحاسبة والموازنات الموحدتين للهيئات المحلية الفلسطينية"، مشروع دعم الإصلاحات في الحكم المحلي، السلطة الوطنية الفلسطينية، وزارة الحكم المحلي الفلسطيني آدار (مارس) 2005.

#### ثانياً: المراجع الإنجليزية

24. Aggestam, C., Danny, C., Day, R. and Pollanen, R, (2014), "Whole of government accounts: who is using them?", The Association of Chartered Certified Accountants August, <https://www.researchgate.net>.
25. Alshujairi, M. H. A., (2014) "Government Accounting System Reform and the Adoption of APSAS in Iraq ", Research Journal of Finance And Accounting, Vol. (5), No. (24), pp. 1-20.
26. Arslan, M. C. (2017), "Historical Development of Government Accounting", In (Ed.), Accounting and Corporate Reporting - Today and Tomorrow, IntechOpen, <https://doi.org/10.5772/intechopen.69121>.
27. Athukorala, S.L. and Reid, B., 2003, "Accrual Budgeting and Accounting in Government and its Relevance for Developing Member Countries", Asian Development Bank, Manila.
28. Azhar, Z., Alfani, E. and Kishan, K, (2021), "Accrual Accounting at Different Levels of the Public Sector Systematic Literature Review", Australian Accounting Review, No. 0, Vol. 0, PP. 1-27, doi: 10.1111/auar.12357.
29. Bambang, P., (2018), "Accrual-based Accounting Implementation in Indonesian's Local GOVERNMENTS COMPARED TO OTHER COUNTRIES' EXPERIENCES", journal Man in India, VoL . 98 .
30. Cavanagh, J., Flynn, S. and Moretti, D., (2016), "Implementing Accrual Accounting in the Public Sector", International Monetary Fund-Fiscal Affairs Department, [www.imf.org](http://www.imf.org).

31. Champoux, M., (2006), "Accrual Accounting in New Zealand and Australia: Issues and Solutions", Harvard Law School, Federal Budget Policy Seminary, Briefing Paper No. 27.
32. Charles, K. and Gabriel, V., (2019), "Factors Influencing Implementation of Accrual Based International Public Sector Accounting Standards in Tanzanian Local Government Authorities", *Asian Journal of Economics, Business and Accounting*, Vol.13, No. 3, pp. 1-25.
33. Connolly, C. and Hyndman, N, (2006), "The actual implementation of accruals accounting Caveats from a case within the UK public sector", *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 19 , No. 2, pp. 272-290 available at: [www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm](http://www.emeraldinsight.com/0951-3574.htm).
34. Davis. N, (2010), "Accrual Accounting and the Australian Public Sector – A Legitimation Explanation", *Australasian Accounting Business and Finance Journal*, Vol. 4, Iss. 2 , pp . 61-78.
35. Federation of European Accountants (FEE), (2016), "Accrual accounting: a key step toward better public finances", Briefing Paper, Public Sector, pp. 1-8
36. Hyndman, N. and Connolly, C., (2011), "Accruals accounting in the public sector: A road not always taken", *Management Accounting Research*, N. 22 , pp. 36–45, [www.doi:10.1016/j.mar.2010.10.008](http://www.doi:10.1016/j.mar.2010.10.008).
37. Hyndman, N., (2016), "Accrual accounting, politicians and the UK—with the benefit of hindsight", *Public Money & Management*, 36:7, pp. 477-479, DOI: [10.1080/09540962.2016.1237111](http://10.1080/09540962.2016.1237111)
38. International Federation of Accountants, Public Sector Committee (IFAC-PSC), Study 1, "Financial Reporting By National Governments", (New York: International Federation of accountants), March, 1991, pp. 1-30.
39. International Federation of Accountants, Public Sector Committee (IFAC-PSC), study 2, "Elements of the Financial Statements of National Governments", (New York: International Federation of Accountants (IFAC)), July 1993, pp. 1-36.
40. International Federation of Accountants, Public Sector Committee (IFAC-PSC), Study 11, "Government Financial Reporting- Accounting Issues and Practices", (New York: International Federation of accountants), May 2000, pp. 1-284.
41. Kalulu .,W., (2022), "The Influence of Custom Values on Implementation of Accrual-Based IPSAS in Tanzanian Public Corporations, *International Journal of Research and Innovation in Social Science*", (IJRISS,) Vol.VI, Iss. V, May, [www.rsisinternational.org](http://www.rsisinternational.org).
42. Kristin, L. S., (2008), "Accrual Accounting Implementation in the Canadian Federal Government", Master of Business Administration, Sprott School of Business Carleton University, Canada.
43. Mbelwa, L; Adhikari, P. and Shahadat, K, (2019), "Investigation of the institutional and decision-usefulness factors in the implementation of accrual accounting reforms in the public sector of Tanzania", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 9 No. 3, pp. 335-365, DOI [10.1108/JAEE-01-2018-0005](http://10.1108/JAEE-01-2018-0005).
44. OECD Economic Outlook No. 78, Annex Table 32 (2005), [http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en\\_2649\\_201185\\_2483](http://www.oecd.org/document/61/0,2340,en_2649_201185_2483)
45. OECD, (2002), "Models of Public Budgeting and Accounting Reform", *Journal on Budgeting*, Vol. 2, Supplement. 1, pp.164-174.
46. OECD/IFAC (2017), "Accrual Practices and Reform Experiences in OECD Countries", OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787>.
47. Tatjana, J. (2015), "Public Sector Accounting in Slovenia and Croatia", *Croatian and Comparative Public Administration*, Vol. (15), No. (04), pp. 791-814.

48. Trang, L. T. N., (2012) "Application of IPSAS Standards to th Vietnamese Government Accounting and Financial Statements", Master's Thesis, University of Tampere.
49. Wan N. Z. N., (2005), "The Major Impacts of Change from Cash to Accrual Accounting in the Public Sectors", Gading